

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

21 de dezembro de 2023 (\*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 9.º — Sujeitos passivos — Atividade económica exercida de modo independente — Conceito de “atividade económica” — Conceito de “exercício independente da atividade” — Atividade de um membro do conselho de administração de uma sociedade anónima»

No processo C-288/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo, Luxemburgo), por Decisão de 26 de abril de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 29 de abril de 2022, no processo

**TP**

contra

**Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Jürimäe, presidente de secção, N. Piçarra, M. Safjan (relator), N. Jääskinen e M. Gavalec, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: K. Hötzel, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 17 de maio de 2023,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de TP, por E. Adam, N. Le Gouellec e K. Veranneman, avocates,
- em representação do Governo Luxemburguês, por A. Germeaux e T. Schell, na qualidade de agentes, assistidos por F. Lerch, avocate,
- em representação do Governo Checo, por O. Serdula, M. Smolek e J. Vlášil, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia, M. Björkland e C. Ehrbar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 13 de julho de 2023,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 9.º e 10.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe TP à administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Administração dos Registos, do Património e do IVA, Luxemburgo) a respeito de um aviso de liquidação oficioso para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), emitido por esta última em relação à atividade de TP enquanto membro do conselho de administração de várias sociedades anónimas de direito luxemburguês.

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

4 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

5 O artigo 10.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«A condição de a atividade económica ser exercida de modo independente, tal como referido no n.º 1 do artigo 9.º, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.»

6 Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, da mesma diretiva:

«Entende-se por “prestação de serviços” qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

7 O artigo 73.º da Diretiva IVA dispõe:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

### **Direito luxemburguês**

8 O artigo 4.º, n.º 1, da loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Lei de 12 de fevereiro de 1979, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, conforme alterada) (a seguir «Lei do IVA») prevê:

«Considera-se sujeito passivo, na aceção do artigo 2.º, qualquer pessoa que realize, de modo independente e habitual, em qualquer lugar, operações relacionadas com uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

[...]»

9 O artigo 5.º da Lei do IVA tem a seguinte redação:

«Entende-se por atividade económica qualquer atividade destinada a gerar receitas, nomeadamente as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas, as das profissões liberais e as que exploram um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

10 O artigo 441.º?1 da loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (Lei de 10 de agosto de 1915, relativa às Sociedades Comerciais, conforme alterada) (a seguir «Lei de 10 de agosto de 1915») dispõe:

«As sociedades anónimas são administradas por mandatários por um período determinado, com ou sem a qualidade de sócios, com possibilidade de destituição, podendo ser trabalhadores por conta de outrem, ou exercer o cargo sem remuneração.»

11 Nos termos do artigo 441.º? 2 desta lei:

«Os administradores devem ser, pelo menos, três.

[...]

São nomeados por um período determinado pela assembleia geral de acionistas; a primeira nomeação pode, no entanto, ser efetuada no ato de constituição da sociedade. [...]

O termo do mandato não pode exceder seis anos; a destituição é sempre feita pela assembleia geral.

[...]»

12 O artigo 441.º? 5 da referida lei tem a seguinte redação:

«O conselho de administração tem o poder de praticar todos os atos necessários ou úteis à realização do objeto social, com exceção daqueles que a lei ou os estatutos reservam à assembleia geral. [...]

Aquele órgão representa a sociedade em relação a terceiros e em juízo, seja como demandante,

seja como demandado. As citações a favor ou contra a sociedade são validamente feitas apenas em nome da sociedade.

As limitações dos poderes que os parágrafos anteriores atribuem ao conselho de administração e que resultam quer dos estatutos quer de uma decisão dos órgãos competentes são inoponíveis a terceiros, mesmo que tenham sido publicadas.

Todavia, os estatutos podem conferir a um ou mais administradores o poder de representar a sociedade nos atos ou em juízo, isoladamente ou em conjunto. Esta cláusula é oponível a terceiros nas condições previstas no título I, capítulo V<sup>A</sup>, da loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (Lei de 19 de dezembro de 2002 relativa ao Registo Comercial e das Sociedades, bem como à Contabilidade e às Contas anuais das Empresas, conforme alterada).

[...]

13 O artigo 441.<sup>o</sup>8 da mesma lei dispõe:

«Os administradores não assumem nenhuma obrigação pessoal relativamente às obrigações da sociedade.»

14 Nos termos do artigo 441.<sup>o</sup>9 da Lei de 10 de agosto de 1915:

«Os administradores, os membros da comissão executiva e o diretor<sup>o</sup> geral são responsáveis perante a sociedade, em conformidade com o direito comum, pela execução do mandato que receberam e pelos erros cometidos na sua gestão.

Os administradores e os membros da comissão executiva são solidariamente responsáveis, quer perante a sociedade, quer perante terceiros, por quaisquer danos resultantes de infrações às disposições da presente lei, ou dos estatutos.

Os administradores e os membros da comissão executiva só serão exonerados dessa responsabilidade relativamente às infrações em que não tenham participado, se não lhes for imputável nenhum erro e se tiverem denunciado essas infrações, no que respeita aos membros do conselho de administração, na assembleia geral mais próxima e, no que se refere aos membros da comissão executiva, na primeira sessão do conselho de administração após terem tomado conhecimento da mesma.»

15 O artigo 441.<sup>o</sup>10 desta lei prevê:

«A gestão diária dos negócios da sociedade, bem como a representação da sociedade, no que respeita a essa gestão, podem ser delegadas num ou em vários administradores, diretores, gerentes e outros agentes, sócios ou não, atuando isoladamente ou em conjunto.

A sua nomeação, destituição e atribuições são reguladas pelos estatutos ou por decisão dos órgãos competentes, sem que, no entanto, as restrições impostas aos seus poderes de representação para as necessidades da gestão diária sejam oponíveis a terceiros, mesmo que sejam publicadas.

A cláusula, por força da qual a gestão diária é delegada em uma ou mais pessoas que atuem isoladamente ou em conjunto, é oponível a terceiros nas condições previstas no título I, capítulo V<sup>A</sup> da loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (Lei de 19 de dezembro de 2002 relativa ao registo comercial e das sociedades, bem como à contabilidade e às contas anuais das

empresas, conforme alterada).

A delegação num membro do conselho de administração impõe ao conselho a obrigação de informar anualmente a assembleia geral ordinária sobre os vencimentos, emolumentos e benefícios atribuídos ao delegado.

A responsabilidade dos delegados de gestão diária devido a essa gestão é determinada em conformidade com as regras gerais do mandato.

[...]»

16 O artigo 441.º?11 da referida lei dispõe:

«Os estatutos podem autorizar o conselho de administração a delegar os seus poderes de gestão numa comissão executiva ou num diretor?geral, sem que essa delegação possa incidir sobre a política geral da sociedade ou sobre o conjunto dos atos reservados ao conselho de administração por força de outras disposições legais. Se for criada uma comissão executiva ou nomeado um diretor?geral, o conselho de administração é responsável pela supervisão do mesmo.

A comissão executiva é composta por várias pessoas, quer sejam administradores ou não.

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

17 TP é membro do conselho de administração de várias sociedades anónimas de direito luxemburguês e exerce várias funções nesse âmbito.

18 Resulta da decisão de reenvio que, segundo os esclarecimentos prestados por TP, a sua atividade consiste, nomeadamente, em receber os relatórios dos dirigentes ou dos representantes das sociedades em causa, em discutir propostas estratégicas, as escolhas dos administradores operacionais, os problemas ligados às contas dessas sociedades e das suas filiais, bem como os riscos em que estas incorrem. Se for caso disso, participará na elaboração das decisões a tomar pelos representantes das sociedades em questão nos conselhos de administração das filiais das mesmas sociedades. Participa também na elaboração das decisões relativas à prestação de contas das sociedades em causa e na elaboração das propostas a apresentar às assembleias gerais, na política de riscos e nas decisões sobre a estratégia a prosseguir por essas sociedades. Em conformidade com os artigos 441.º?10 e 441.º?11 da Lei de 10 de agosto de 1915, a gestão diária das referidas sociedades é assegurada por uma comissão executiva que inclui administradores delegados ou administradores?diretores ou, na falta de atividade operacional que necessite de uma comissão executiva, por representantes permanentes no conselho de administração ou por membros desse conselho.

19 Devido a essas atividades, TP, na sua qualidade de membro do conselho de administração das sociedades em causa, recebeu, por decisão das respetivas assembleias gerais de acionistas, uma percentagem do lucro obtido por essas sociedades.

20 Devido às referidas atividades, TP recebeu um aviso de liquidação oficioso para efeitos de IVA relativo ao ano de 2019, emitido em 28 de julho de 2020 pela administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA.

21 Por carta de 2 de outubro de 2020, TP apresentou uma reclamação junto dessa administração contra esse aviso, alegando que a atividade de membro do conselho de

administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês não constituía uma atividade económica, na aceção do artigo 4.º da Lei do IVA, que transpõe o artigo 9.º da Diretiva IVA, e não conferia a esse membro a qualidade de sujeito passivo.

22 Por Decisão de 23 de dezembro de 2020, o diretor da referida administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA indeferiu a reclamação de TP com o fundamento de que os membros do conselho de administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês, como TP, exerciam uma atividade económica de modo independente e que, por conseguinte, a percentagem dos lucros que recebiam a esse título não estava isenta da aplicação do IVA.

23 Em 26 de janeiro de 2021, TP interpôs recurso de anulação dessa decisão no tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo, Luxemburgo), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

24 Este último expõe que, para efeitos da resolução do litígio no processo principal, lhe é necessário determinar, em primeiro lugar, se uma pessoa singular, membro do conselho de administração de sociedades anónimas de direito luxemburguês, exerce uma atividade económica, na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA.

25 Nesta ótica, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao conceito de «atividade económica» a que se refere esta disposição, a percentagem dos lucros auferidos por essa pessoa singular constituem o contravalor efetivo de um serviço prestado ao beneficiário e se existe um nexo direto entre o serviço assim prestado e o contravalor recebido.

26 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio, especificando que uma pessoa singular como TP, membro do conselho de administração de sociedades anónimas, não está, no direito luxemburguês, vinculado a uma entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica na aceção do artigo 10.º da Diretiva IVA, pretende obter do Tribunal de Justiça esclarecimentos quanto à questão de saber se essa pessoa exerce a sua atividade de modo independente, na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA.

27 Nestas circunstâncias, o tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma pessoa singular, membro do Conselho de Administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês, exerce uma atividade “económica” na aceção do artigo 9.º da Diretiva [IVA] e, mais precisamente, deve considerar-se que [a percentagem] [nos] lucros auferida por essa pessoa [constitui] uma retribuição obtida em contrapartida dos serviços prestados a essa sociedade?

2) Uma pessoa singular, membro do Conselho de Administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês, exerce a sua atividade de “modo independente” na aceção dos artigos 9.º e 10.º da Diretiva [IVA]?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### ***Quanto à primeira questão***

28 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o membro do conselho de

administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês exerce uma atividade económica, na aceção desta disposição.

29 Em primeiro lugar, importa recordar que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. O conceito de «atividade económica» está definido no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA como englobando todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.

30 O Tribunal de Justiça especificou que uma atividade só pode ser qualificada de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, se corresponder a uma das operações a que se refere o artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 32 e jurisprudência referida). Entre estas são mencionadas, no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva, as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

31 Embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio aplicar as disposições nacionais que transpuseram o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA às circunstâncias do litígio no processo principal e proceder às apreciações factuais e às qualificações jurídicas necessárias para esse efeito, o Tribunal de Justiça, decidindo a título prejudicial, pode fornecer dados que permitam guiar o órgão jurisdicional nacional na sua interpretação (Acórdão de 22 de novembro de 2017, Cussens e o., C-251/16, EU:C:2017:881, n.º 59 e jurisprudência referida).

32 No caso em apreço, embora resulte dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça, e nomeadamente das funções conferidas a TP, conforme recordadas no n.º 18 do presente acórdão, que este último forneceu uma prestação de serviços, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre o caráter oneroso dessa prestação e, mais especificamente, sobre a questão de saber se a percentagem de lucro recebida por um membro do conselho de administração de várias sociedades anónimas pode ser considerada uma retribuição obtida em contrapartida dos serviços prestados a essas sociedades.

33 A este respeito, importa recordar que a qualificação de uma prestação de serviços de operação «a título oneroso», na aceção da referida disposição, pressupõe unicamente a existência de umnexo direto entre essa prestação e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo. Talnexo direto é demonstrado quando exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no quadro da qual exista uma troca de prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço prestado ao beneficiário (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 36 e jurisprudência referida).

34 Quanto a este último ponto, há que recordar que, para poder ser considerada o contravalor efetivo do serviço prestado, a retribuição se deve situar numa proporção razoável em relação ao serviço prestado, na medida em que não deve remunerar apenas parcialmente as prestações efetuadas ou a efetuar a ponto de romper o nexo direto entre essas prestações e a contrapartida (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.º 49). Assim sendo, o facto de uma operação económica ser efetuada por um preço superior ou inferior ao preço de custo, e, por conseguinte, por um preço superior ou inferior ao preço normal do mercado, não é pertinente para a qualificação dessa operação como «operação a título oneroso». Com efeito, essa circunstância não é suscetível de afetar o nexo direto entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a contraprestação recebida ou a receber, cujo montante é

determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de maio de 2016, Geemmente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, n.º 26 e jurisprudência referida, e de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 43).

35 Além disso, a remuneração pode ser fixada à medida que um prestador desenvolve as suas atividades, desde que as modalidades de fixação sejam previsíveis e suscetíveis de assegurar que o prestador recebe, em princípio, um pagamento pelas prestações que fornece (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 44 e jurisprudência referida).

36 Por outro lado, há uma quebra donexo direto entre a prestação e a contrapartida quando a retribuição é concedida de forma puramente voluntária e aleatória, de modo que o seu montante é praticamente impossível de determinar (v., neste sentido, Acórdão de 3 de março de 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, n.º 19) ou quando o seu montante é dificilmente quantificável ou incerto à luz das circunstâncias que rodeiam a sua determinação (v., neste sentido, Acórdão de 10 de novembro de 2016, Bařtová, C?432/15, EU:C:2016:855, n.º 35).

37 No caso em apreço, mesmo na falta de uma convenção escrita relativa à remuneração de TP, celebrada entre este e as sociedades anónimas de cujo conselho de administração é membro, resulta dos elementos dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que este último recebeu, em contrapartida da sua atividade de membro de conselhos de administração, uma retribuição que parece ter assumido a forma, quer de uma percentagem atribuída pelas assembleias gerais dos acionistas em função do lucro realizado pelas sociedades anónimas em causa, quer, como TP afirmou na audiência no Tribunal de Justiça, de um montante fixo.

38 A este respeito, a existência de umnexo direto entre a remuneração e a atividade parece demonstrada no caso de uma remuneração sob a forma de uma quantia fixa previamente determinada. Com efeito, a circunstância de uma compensação não ser fixada em função de prestações individualizadas, mas sob a forma de montantes fixos anuais, não afeta, por si só, o nexodireto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida [Acórdãos de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C?182/17, EU:C:2018:91, n.º 37, e de 13 de junho de 2019, IO (IVA – Atividade de membro de um conselho fiscal), C?420/18, EU:C:2019:490, n.º 25].

39 No caso de a remuneração de TP assumir a forma de uma percentagem, o órgão jurisdicional de reenvio deverá, à luz da jurisprudência referida nos n.os 33 a 36 do presente acórdão, verificar se, no caso de a sociedade anónima em causa não obter lucros ou obter um lucro de pequeno montante, a assembleia geral dos acionistas da referida sociedade pode, não obstante, atribuir a TP, com base noutros fatores, um montante percentual que pode ser considerado objetivamente adequado ao serviço prestado por TP.

40 Por outro lado, quanto à circunstância de a percentagem ser concedida pela assembleia geral dos acionistas da sociedade em causa e mesmo admitindo que, no direito luxemburguês, essa assembleia deva ser considerada não um órgão dessa sociedade, mas sim um órgão terceiro ou uma entidade dissociável desta, há que recordar que, para se poder considerar que uma prestação de serviços foi efetuada «a título oneroso», na aceção da Diretiva IVA, não é necessário que a contrapartida desta prestação seja obtida diretamente do destinatário desta, podendo ser obtida de um terceiro, como resulta também claramente da redação do artigo 73.º desta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 40 e jurisprudência referida).

41 Em segundo lugar, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência dessa prestação de serviços não basta para declarar a existência de uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da mesma diretiva (Acórdão de 12 de maio de 2016, Geemente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, n.º 28), devendo estar também preenchidos outros critérios.

42 Com efeito, a definição do conceito de «atividade económica», conforme recordada no n.º 29 do presente acórdão, põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido por este conceito e o carácter objetivo deste, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados. Assim, uma atividade é, regra geral, qualificada de económica quando tem carácter permanente e é realizada mediante remuneração recebida pelo autor da operação (Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 47 e jurisprudência referida), o que implica que a própria remuneração deve revestir carácter de permanência [v., neste sentido, Acórdãos de 13 de dezembro de 2007, Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, n.º 18 e jurisprudência referida; de 13 de junho de 2019, IO (IVA – Atividade de membro de um conselho fiscal), C?420/18, EU:C:2019:490, n.º 27 e jurisprudência referida, e de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 55].

43 Para determinar se uma prestação de serviços é efetuada em contrapartida de remuneração, de modo que seja qualificada de atividade económica, há que analisar todas as condições em que a prestação é realizada (Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 48 e jurisprudência referida).

44 A este respeito, há que recordar que a comparação entre as condições em que o interessado efetua a prestação de serviços em causa e aquelas em que esse tipo de prestações de serviços é habitualmente realizada pode constituir um dos métodos que permitem verificar se a atividade em causa constitui uma atividade económica (Acórdão de 12 de maio de 2016, Geemente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, n.º 30 e jurisprudência referida). Pode também ser um fator pertinente a questão de saber se o nível da remuneração é determinado segundo critérios que garantem que é suficiente para cobrir os custos de funcionamento do prestador (Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 49 e jurisprudência referida).

45 À luz desta jurisprudência, há que considerar que a nomeação de uma pessoa singular, como TP, para a função de membro do conselho de administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês por um mandato com uma duração máxima de seis anos renovável confere à atividade desse membro um carácter permanente. A circunstância de tal mandato ser revogável *ad nutum*, isto é, a todo o momento e sem necessidade de fundamentação, e de o seu titular também poder renunciar a esse mandato a qualquer momento não pode, por si só, retirar a esta atividade o seu carácter permanente, uma vez que o referido mandato está, *ab initio*, associado a uma duração máxima de seis anos.

46 Esta duração do mandato de seis anos é também suscetível de conferir à remuneração atribuída sob a forma de percentagem um carácter de permanência [v., neste sentido, Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (IVA – Atividade de membro de um conselho fiscal), C?420/18, EU:C:2019:490, n.º 27 e jurisprudência referida]. Todavia, para que esse carácter de permanência seja preservado, é necessário que, no caso de a percentagem ser atribuída em função dos lucros obtidos pela sociedade em causa, essa percentagem também possa ser atribuída aos membros

do conselho de administração nos exercícios sociais nos quais a sociedade não obteve lucros.

47 Tendo em conta as razões precedentes, importa responder à primeira questão que o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o membro do conselho de administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês exerce uma atividade económica, na aceção desta disposição, se fornecer a título oneroso uma prestação de serviços a essa sociedade e se essa atividade tiver caráter permanente e for efetuada mediante o pagamento de uma remuneração cujas modalidades de fixação sejam previsíveis.

### **Quanto à segunda questão**

48 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a atividade de membro do conselho de administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês é exercida de modo independente, na aceção desta disposição.

49 A título preliminar, há que especificar que resulta dos elementos dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que TP não tinha voto de qualidade nos conselhos de administração das sociedades anónimas de que era membro e que também não assumia a representação ou a gestão diária dos negócios dessas sociedades, na aceção do artigo 441.º?10 da Lei de 10 de agosto de 1915, nem fazia parte da comissão executiva referida no artigo 441.º?11 desta lei. Por conseguinte, é à luz destas circunstâncias que o Tribunal de Justiça examinará a questão do caráter independente ou não de uma atividade como a exercida por TP.

50 Importa especificar também que, em conformidade com as observações do órgão jurisdicional de reenvio e não obstante a formulação da segunda questão por esse órgão jurisdicional, é apenas à luz do artigo 9.º da Diretiva IVA, e não do artigo 10.º desta última, que há que apreciar a referida questão. Com efeito, como salientou, em substância, a advogada?geral nos n.os 23 e 39 das suas conclusões, a relação de subordinação mencionada no artigo 10.º desta diretiva é apenas um critério pertinente para apreciação da questão de saber se uma atividade económica é exercida a título independente, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da referida diretiva.

51 À luz destas precisões preliminares, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a este artigo 9.º que, para determinar se uma pessoa exerce uma atividade económica de modo independente, há que verificar se existe uma relação de subordinação no exercício dessa atividade [Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (IVA – Atividade de membro de um conselho fiscal), C?420/18, EU:C:2019:490, n.º 38 e jurisprudência referida].

52 Para apreciar a existência desta relação de subordinação, importa verificar se a pessoa em causa desenvolve as suas atividades em seu nome, por conta própria e sob a sua própria responsabilidade e ainda se é ela quem corre o risco económico decorrente do exercício dessas atividades. Para verificar a independência das atividades em questão, o Tribunal de Justiça teve, assim, em conta a ausência total de uma relação de subordinação hierárquica, assim como o facto de a pessoa em causa agir por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, organizar livremente as modalidades de execução do seu trabalho e arrecadar ela própria os emolumentos que constituem os seus rendimentos [Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (IVA – Atividade de membro de um conselho fiscal), C?420/18, EU:C:2019:490, n.º 39 e jurisprudência referida].

53 No caso em apreço, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se TP organizou livremente as modalidades de execução do seu trabalho e se arrecadou ele próprio os emolumentos que constituem os seus rendimentos.

54 Quanto à questão do vínculo de subordinação hierárquica, a circunstância de, no âmbito da sua atividade de consultoria e de deliberação num conselho de administração, o membro desse conselho ser livre de submeter a este último as propostas e os pareceres que deseja e de votar no seu seio como entender constitui um indício da inexistência desse vínculo. O mesmo se aplica se esse membro tiver de respeitar as decisões do referido conselho, uma vez que as funções que lhe incumbem, como as recordadas no n.º 18 do presente acórdão, consistem essencialmente não em aplicar ou executar decisões dos mesmos conselhos, mas em emitir propostas e pareceres, bem como em elaborar e adotar, com os outros membros dos conselhos de administração em causa, as decisões destes últimos.

55 No que respeita à questão de saber se esse membro de um conselho de administração atuou em nome próprio, por conta própria e sob a sua própria responsabilidade, há que ter especialmente em consideração as regras de direito nacional que regulam a repartição de responsabilidades entre os membros do conselho de administração e a sociedade em causa. A este respeito, como indicou, em substância, a advogada-geral nos n.os 33 e 34 das suas conclusões, a circunstância de essa repartição de responsabilidades se encontrar de forma análoga ou equivalente nas relações que unem um trabalhador ao seu empregador é suscetível de indicar que esses membros não atuam sob a sua própria responsabilidade. O mesmo sucede se o regime de responsabilidade que lhes é aplicável for apenas acessório ao regime de responsabilidade aplicável à sociedade ou ao conselho de administração enquanto órgão desta última.

56 Se, após estas verificações, se afigurar que o membro do conselho de administração não atua sob a sua própria responsabilidade, é também necessário concluir que, mesmo que essa pessoa pareça atuar em nome próprio quando apresenta pareceres ou propostas ao conselho de administração e quando vota, atua mais por conta desse conselho e, mais genericamente, da sociedade de que o referido conselho constitui um órgão, na medida em que esses pareceres, essas propostas e essa votação, suscetíveis de desencadear, a título principal, a responsabilidade da sociedade, devem ser formulados no interesse e por conta desta última.

57 Quanto à questão de saber se o membro do conselho de administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês suporta o risco económico decorrente da sua atividade, importa precisar que, como resulta do n.º 43 do Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (IVA – Atividade de membro de um Conselho Fiscal) (C-420/18, EU:C:2019:490), e da jurisprudência referida nesse número, o risco económico mencionado pelo Tribunal de Justiça na sua jurisprudência está sempre relacionado com o risco económico incorrido diretamente pela pessoa cujo caráter independente da atividade económica deve ser apreciado. Por conseguinte, o risco económico em que incorre essa sociedade devido às decisões do conselho de administração de que essa pessoa é membro não é relevante.

58 Feita esta precisão, há que constatar que, quando uma pessoa como TP fornece os seus conhecimentos e experiência ao conselho de administração de uma sociedade e participa na votação nesse conselho, não parece suportar o risco económico decorrente da sua própria atividade, uma vez que, como a advogada-geral indicou, em substância, nos n.os 33 e 36 a 38 das suas conclusões, é a própria sociedade que deverá fazer face às consequências negativas das decisões adotadas pelo conselho de administração e que, assim, suportará o risco económico decorrente da atividade dos membros desse conselho.

59 Esta conclusão impõe-se, em especial, quando, como no processo principal, resulta do quadro jurídico nacional que os membros do conselho de administração não assumem obrigações pessoais no que respeita às dívidas da sociedade. Impõe-se ainda quando o montante da remuneração recebida pelo membro do conselho de administração sob a forma de percentagem depende dos lucros obtidos pela sociedade. Com efeito, esse membro não suporta, em todo o caso, um risco de perda decorrente da sua atividade como membro do conselho de administração, na medida em que a participação nos lucros da sociedade não pode ser equiparada à assunção de um risco próprio de lucro e de perda. A conclusão acima referida impõe-se *a fortiori* quando a percentagem é atribuída pela assembleia geral dos acionistas sob a forma de uma quantia fixa que é paga mesmo no caso de a sociedade sofrer perdas ou se encontrar em liquidação judicial.

60 Tendo em conta as razões precedentes, importa responder à segunda questão que o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a atividade de membro do conselho de administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês não é exercida de modo independente, na aceção desta disposição, quando, não obstante o facto de esse membro organizar livremente as modalidades de execução do seu trabalho, arrecadar ele próprio os emolumentos que constituem os seus rendimentos, atuar em nome próprio e não estar sujeito a um vínculo de subordinação hierárquica, esse membro não atua por conta própria nem sob a sua própria responsabilidade e não suporta o risco económico decorrente da sua atividade.

#### **Quanto às despesas**

61 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

**1) O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,**

**deve ser interpretado no sentido de que:**

**o membro do conselho de administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês exerce uma atividade económica, na aceção desta disposição, se fornecer a título oneroso uma prestação de serviços a essa sociedade e se essa atividade tiver carácter permanente e for efetuada mediante o pagamento de uma remuneração cujas modalidades de fixação sejam previsíveis.**

**2) O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112**

**deve ser interpretado no sentido de que:**

**a atividade de membro do conselho de administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês não é exercida de modo independente, na aceção desta disposição, quando, não obstante o facto de esse membro organizar livremente as modalidades de execução do seu trabalho, arrecadar ele próprio os emolumentos que constituem os seus rendimentos, atuar em nome próprio e não estar sujeito a um vínculo de subordinação hierárquica, esse membro não atua por conta própria nem sob a sua própria responsabilidade e não suporta o risco económico decorrente da sua atividade.**

Assinaturas

\* Língua do processo: francês.